**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2022-112728707-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 21 de Octubre de 2022

**Referencia:** "RIPIERA SAN JOSÉ SRL s/apelación" Sentencia

---

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio E. Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 23.349-I **"RIPIERA SAN JOSÉ SRL** s/apelación" y sus acumulados Nos. 23.350-I y 23.351-I, de igual carátula

La Dra. Marmillon dijo:

I.-Que a fs. 664 la Sala "B" de este Tribunal ordena la remisión de los presentes autos a esta Sala "C" por aplicación de lo normado del último párrafo del artículo 6° del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación. Ello como consecuencia del pronunciamiento emitido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala V- a fs.653/660, que resolvió declarar la nulidad parcial de la sentencia emitida a fs. 530/538, en cuanto revocó la multa aplicada en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por el período fiscal mayo de 2002 y ordenó el dictado de un nuevo pronunciamiento al respecto.

II.- Que en consecuencia, corresponde resolver si se ajusta a derecho la aplicación de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif), en relación

El citado artículo en lo que aquí interesa establece: *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable."...*

Que a fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, ha de tenerse presente que las infracciones materiales reguladas por la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del "elemento objetivo"; si éste no se verifica no procede adentrarse al análisis del "elemento subjetivo". Es decir, primero debe determinarse si existe una conducta penalmente reprochable a título de infracción, para recién luego, analizar si dicha conducta es imputable y a quién.

1.1 Que respecto del “elemento objetivo” no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago a que hace referencia la RG 893/2000 el carácter de declaración jurada.

Que el concepto declaración jurada implica la cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y como expone el Profesor Damarco *"es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene. Desde el punto de vista patrimonial es la misma ley 11.683 la que determina que el contribuyente está obligado al pago del impuesto que declaró y desde el punto de vista penal, en razón de su contenido puede quedar configurado alguno de los ilícitos materiales descriptos por aquella ley, dolosos o culposos y eventualmente alguno de los delitos tipificados por la ley* 24.769.”(Tratado Jurisprudencia 1 y Doctrinario. Procedimiento Tributario Tomo 1 pag. 85).

Que por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen. En efecto, las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable **con datos que él mismo aporte** (el destacado el propio), situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que se pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

1.2 Que sin perjuicio de lo dicho, y a mayor abundamiento, respecto del “elemento subjetivo” corresponde señalar que e*l artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG, según numeración vigente al momento de los hechos) crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.*

*La CSJN al tratar la cuestión le otorgó inequívocamente el tratamiento de un “impuesto”, desechando que se lo pueda considerar como una sanción, expresando que “se trata de la imposición de un tributo” (Fallos 323:3376 considerando 7°), y al analizar la figura expresó que “… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio" (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Es decir, nuestro Máximo Tribunal lo calificó como el impuesto de un tercero oculto beneficiario del cobro indocumentado o mal documentado, no cambiando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque la propia Corte señaló que es dicho receptor/perceptor del pago “...a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto..” (cfrme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente), lo que lleva a considerar que la omisión de tal obligación, y su consecuente sanción, estaría en cabeza de tal beneficiario oculto. Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia LIG en su artículo 38 (numeración anterior) exime del pago del impuesto especial cuando se presuma que “no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario” (art. 38, inc. b, LIG).*

*Por otra parte, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297. Dicho principio de personalidad de la pena debe ser respetado al momento de analizarle en cada caso particular el llamado "elemento subjetivo" de la figura, es decir, una vez que se haya concluido en la existencia del "elemento objetivo"*.

*Ello así, corresponde advertir que* los antecedentes obrantes en la causa no evidencian que se haya configurado el llamado "elemento objetivo" de la figura infraccional según los términos descriptos en el punto 1.1 del presente considerando. Tal conclusión torna inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura achacada.

Que en ese entendimiento, corresponde revocar la sanción controvertida en autos. Costas al Fisco Nacional.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la multa apelada, con costas.

El presente pronunciamiento se emite con el voto coincidente de los dos miembros titulares de la Sala (conf. art. 59 del RPTFN).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 08:37:46 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 14:13:39 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 14:13:40 -03:00